

ФИНАНСЫ, КРЕДИТ, ДЕНЕЖНОЕ ОБРАЩЕНИЕ

Критериальная оценка налогового резидентства юридических лиц в России

Лариса Грундел^{1,*}¹ Финансовый университет при правительстве РФ, Москва, Россия

Информация о статье

Поступила в редакцию:

05.06.2016

Принята

к опубликованию:

20.07.2016

УДК 336.02

JEL K34

Ключевые слова:

налоговый резидент, принципы резидентства, критерии резидентства, место инкорпорации, место управления, редомицилирование компаний.

Keywords:

tax resident, residency principles, criteria residency, place of incorporation, place of management, redomitsilirovanie companies.

Аннотация

Исследованы подходы и принципы определения налогового резидентства компаний. Показано, что налоговое резидентство является одной из основополагающих концепций при построении налоговой системы и формализации отношений субъектов международной экономической деятельности с различными налоговыми юрисдикциями. Рассмотрены критерии налогового резидентства юридических лиц в России: место инкорпорации и место управления. Определены основные и вспомогательные критерии, а также добровольное признание налогового резидентства, редомицилирование компаний. Уточнено, что в России подход к установлению места управления иностранной организацией носит формальный характер и создает возможности для манипулирования данным критерием.

Criterion Evaluation of Tax Residency for Legal Entities in Russia

Larisa Grundel

Abstract

The subject of this study is the evaluation of the criterion defining the specific features of tax residency for legal entities. This study analyses the approaches and principles that determine tax residency for legal entities. The paper is based on the analysis of theoretical changes in the current legislation related to tax administrations of foreign countries as well as the analysis of the basic principles for defining the residency for legal entities. The study is conducted by utilising econometric and statistic methods.

This study emphasises the tax residency as one of the fundamental concepts in developing the tax systems. The tax residency also plays an important part in the formalization of relations between subjects of international economic activity and various tax jurisdictions.

The main principles to determine tax residency for legal entities are the following: (1) the place of incorporation, (2) the center of management and control, (3) the place of management, and (4) the place of effective management.

* Автор для связи: E-mail: mp_lisa@mail.ru.

DOI: 10.5281/zenodo.163476

This study indicates the problem of defining tax residency for legal entities. It also focuses on criteria of tax residency in Russia, including the place of incorporation and the place of management. In addition, the study determines the main and auxiliary criteria as well as voluntary recognition of tax residency and company re-domiciliation.

According to the study, the approach to determine the place of management by foreign legal entities in Russia is formal and creates opportunities for manipulation. The Federal law №376-FZ does not take into account the fact that in many cases the actual management is carried out by shareholders or beneficiaries who transfer the appropriate instructions to the executive body of a foreign legal entity and/or governing officials.

It is proved that implementation of the re-domiciliation order into tax control mechanism in Russia will lead to harmonisation of tax and corporate laws, applicable to foreign legal entities which are tax residents in Russia.

Принцип резидентства является основополагающим для налогового регулирования взаимоотношений государства и налогоплательщиков. Однако концепция налогового резидентства юридических лиц в российском налоговом праве до 2015 г. отсутствовала. Термин «налоговый резидент» употреблялся исключительно в отношении физических лиц. Хотя определения понятию «налоговый резидент» в отношении юридических лиц дано не было, оно использовалось в отношении российских и иностранных организаций в ряде статей Налогового кодекса РФ (ст. 105.15, пп. 6 п. 1 ст. 208, пп. 2 п. 1 ст. 277 и т.д.) [1, с. 123].

Налогоплательщиками налога на прибыль признавались российские и иностранные организации, имеющие постоянное представительство на территории России. Таким образом, единственным критерием, который использовался для определения налогового резидентства юридических лиц в Российской Федерации, был принят принцип инкорпорации, а налоговая привязка в отношении нерезидентов устанавливалась исключительно в форме постоянного представительства.

Данная ситуация способствовала проведению транзакций с использованием компаний, расположенных в низконалоговых или безналоговых юрисдикциях с закрытыми реестрами директоров и акционеров для минимизации налоговых обязательств.

Министерство финансов России в «Основных направлениях налоговой политики РФ на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годы», наряду с необходимостью налогообложения нераспределенной прибыли офшорных компаний, потребовало введения понятия «налоговый резидент» в отношении юридических лиц на основе критериев, используемых в международных налоговых соглашениях. Основанием для этого послужило то, что дефиниция «российская организация» являлась крайне узкой и не отражала экономическую связь между юридическим лицом и его учредителями, а также между данным юридическим лицом и его дочерними компаниями [2].

В рамках реализации вышеуказанной политики был разработан Федеральный закон № 76-ФЗ от 24.11.2014 «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» [3] (далее – Закон № 376-ФЗ), который вступил в силу 1 января 2015 г.

Законодательное закрепление налогового резидентства

В соответствии с п. 1 ст. 246.2 Налогового кодекса РФ налоговыми резидентами России являются:

- российские организации (юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации);
- иностранные организации (иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации). Это организации:

а) признаваемые налоговыми резидентами Российской Федерации в соответствии с международным договором по вопросам налогообложения – для целей применения этого международного договора;

б) местом управления которыми является территория России¹.

К первой группе критериев, определяющих Российскую Федерацию в качестве места управления деятельностью иностранного юридического лица, относятся следующие:

1. Регулярное осуществление деятельности исполнительного органа юридического лица с территории России. Регулярным осуществлением деятельности не признается осуществление деятельности в России в объеме, существенно меньшем, чем в другом государстве (государствах). Из этого следует, что Закон № 376-ФЗ допускает, что какая-то деятельность исполнительного органа иностранного юридического лица может осуществляться в РФ, но осуществляться периодически, на нерегулярной основе. Однако остаются неясными критерии сравнения масштабов и периодичности такой деятельности в разных юрисдикциях. Таким образом, право толкования данного пункта остается за налоговыми органами, что создает риски возникновения споров по применению данного основания.

2. Нахождение на территории России основного места деятельности руководящих должностных лиц организации, занимающихся планированием, контролем, управлением деятельностью юридического лица (руководящее управление). Под руководящим управлением понимается принятие решений и осуществление иных действий по вопросам текущей деятельности, входящим в компетенцию исполнительных органов управления организацией². Для установления наличия у иностранного юридического лица налогового резидентства Российской Федерации достаточно соблюдения любого из рассмотренных оснований. Необходимо обратить внимание на то, что до 08.06.2015 еще одним критерием в данной группе было место преимущественного проведения заседаний совета директоров или аналогичного ему неисполнительного органа организации. Это означает, что среди оснований были как те, которые характе-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.11.2015).

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.11.2015).

ризуют стратегический уровень управления, так и те, что относились к текущему управлению [3].

Вторая группа критериев, вспомогательных, прописана в п. 5 ст. 246.2 Налогового кодекса РФ. Они используются в том случае, если условия относительно места регулярного осуществления деятельности исполнительного органа и/или преимущественного места деятельности руководящих должностных лиц иностранной организации выполняются на территории не только России, но и иного государства.

Организация признается налоговым резидентом Российской Федерации, если здесь осуществляется: (1) ведение бухгалтерского или управленческого учета; (2) ведение делопроизводства; (3) оперативное управление персоналом. В случае, если иностранная организация соответствует критериям признания ее налоговым резидентом России, но не поставлена на налоговый учет, то по результатам контроля согласно п. 2 ст. 116 Налогового кодекса РФ на нее будет наложен штраф в размере 10 % от полученных в результате такой деятельности доходов, но не менее 40 000 руб. [4].

Таким образом, с учетом законодательных положений в отношении налогового резидентства можно прийти к заключению, что подход к установлению места управления иностранной организацией в России носит больше формальный характер в связи с использованием корпоративных критериев. Законом № 376-ФЗ остается неучтенным тот факт, что во многих случаях действительное управление осуществляется именно акционерами или бенефициарами посредством передачи соответствующих указаний исполнительному органу иностранного юридического лица и/или руководящим должностным лицам. Более того, нужно отметить, что периодически деятельность исполнительного органа носит номинальный характер. Поэтому вывод иностранного юридического лица из-под российской налоговой юрисдикции в связи с местом нахождения исполнительного органа и должностных лиц представляется малооправданным.

Дополнительно проанализируем добровольное признание налогового резидентства Российской Федерации иностранными организациями и редомицилирование юридических лиц.

Добровольное признание налогового резидентства

Помимо принудительного подпадания под налоговую юрисдикцию законодательно предусмотрено право иностранных юридических лиц самостоятельно стать налоговыми резидентами Российской Федерации. Для этого иностранная организация должна вести деятельность на территории России через обособленное подразделение. Не могут быть признаны налоговыми резидентами РФ юридические лица, находящиеся в процессе ликвидации (если процедура ликвидации будет завершена до 01.01.2017 г.), а также эмитенты облигаций определенного вида.

Если в отношении иностранной организации выполняются как основные, так и вспомогательные условия признания ее налоговым резидентом России, она может быть признана таковой только в добровольном порядке, в соответствии с п. 8 ст. 246.2 Налогового кодекса РФ. К таким иностранным организациям относятся:

1) юридические лица, основной деятельностью которых является участие в соглашениях о разделе продукции, концессионных, лицензионных, сервисных или аналогичных соглашениях с правительством соответствующего государства;

2) активные иностранные холдинговые или субхолдинговые компании;

3) иностранные организации – операторы нового морского месторождения углеводородного сырья или их непосредственные акционеры³.

Выделим преимущества добровольного признания налогового резидентства России иностранным юридическим лицом.

1. Данная организация не будет признаваться контролируемой иностранной компанией в отношении своих российских акционеров, следовательно, правила контролируемых иностранных компаний, включая уплату налога на нераспределенную прибыль, на компанию не будут распространяться.

2. Поскольку такая иностранная организация приравнивается в целях налогообложения к российским (п. 5 ст. 246 НК РФ), она имеет право на использование любых налоговых льгот и преференций, предоставляемых российским организациям. Особого внимания в данном случае заслуживает нулевая ставка налога на прибыль в отношении дивидендов, получаемых от российских или иностранных дочерних компаний (пп. 1 п. 3 ст. 284 НК РФ), а также в отношении доходов от продажи долей (акций) в российских организациях (ст. 284.2 НК РФ). Таким образом, если у налоговых резидентов России (физических или юридических лиц) есть иностранная организация, которая признала себя российским налоговым резидентом и аккумулирует у себя прибыль дочерних иностранных и/или российских организаций, то на нее распространяются правила контролируемых иностранных компаний. Безусловно, обязательства по уплате налогов остаются, но достигается эффект отложенного налогообложения.

3. Отсутствует необходимость применения ограничений, связанных с начислением по внутригрупповому финансированию процентов, установленных правилами недостаточной капитализации (п. 2-4 ст. 269 НК РФ). Это связано с тем, что применение данных ограничений во многом проецируется на финансирование. Соответственно, российское налоговое резидентство иностранной организации может иметь положительный налоговый эффект. В частности с точки зрения роста уровня уменьшения процентов у входящих в группу российских компаний-заемщиков (например, применительно к займам (кредитам), выданным третьими лицами, в том числе банками, под обеспечение со стороны иностранной организации или ее аффилированных лиц) [3].

Таким образом, в ряде случаев целесообразно признать иностранную компанию российским налоговым резидентом.

Редомицилирование компаний

Правовой статус налогоплательщика в каждой стране регламентируется национальным налоговым законодательством государства и международными договорами, в то время как правовое регулирование статуса и хозяйственной деятельности юридических лиц определяется национальным гражданским

³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 28.11.2015).

законодательством. Соответственно, очень важно разграничивать публично-правовой (налогово-правовой) и частно-правовой (гражданско-правовой) статусы юридического лица.

Необходимо обратить внимание на то, что при смене налогового резидентства иностранной организацией ее корпоративный статус не меняется, личным законом юридического лица остается закон иностранного государства. Безусловно, факт того, что у иностранной организации при смене налогового резидентства на российское остается действующим личный закон юридического лица, имеет для акционеров и инвесторов преимущества в решении налоговых проблем. Это всегда являлось весомым аргументом при создании совместных предприятий за рубежом, где осуществляется пассивное управление (владение) российскими операционными компаниями. Более того, получение статуса российского налогового резидента не лишает иностранную организацию права пользоваться банковскими счетами за рубежом. В связи с этим такая организация исходя из целей валютного регулирования и валютного контроля будет рассматриваться в качестве нерезидента и после получения статуса российского налогового резидента [3].

Вместе с тем, если бы для гармонизации налогового и корпоративного законодательства в отношении иностранных юридических лиц в России был бы введен механизм по смене страны регистрации, редомицилирования (*redomiciliation or relocation*), акционеры компании смогли бы перевести иностранные компании в российскую юрисдикцию с сохранением в них всех активов и обязательств. Необходимо только уведомить контрагентов о факте смены резидентства. Для перевода активов в Россию существуют иные варианты: выкуп активов, ликвидация иностранной компании и дальнейшее распределение активов акционерам или перевод их в Россию путем внесения вклада в уставный капитал и др. В большинстве случаев это крайне неудобно и влечет дополнительные налоговые обязательства.

В настоящее время механизм изменения юрисдикции юридическим лицом без его ликвидации предусмотрен корпоративным законодательством ряда европейских государств (Австрия, Андорра, Венгрия, Ирландия, Кипр, Латвия, Лихтенштейн, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Швейцария). К офшорным юрисдикциям, предусматривающим данный порядок, относятся, в частности, Бермудские, Британские Виргинские острова, острова Кука, Маршалловы острова, которые предусматривают возможность смены резидентства юридическими лицами только в том случае, если подобная процедура разрешена национальным законодательством страны, в которой зарегистрирована компания [6].

В некоторых случаях смена резидентства возможна в случае, если подобная процедура разрешена национальным законодательством обоих государств. Примером может служить законодательство Кипра, которое предусматривает возможность смены юрисдикции иностранной компании на резидентство в Республике Кипр без ее ликвидации, если такая возможность предусмотрена национальным законодательством страны регистрации иностранного юридического лица, а также смену юрисдикции компании, зарегистрированной в Республике Кипр, на резидентство в ином государстве без ликвидации компании [5]. В других случаях указываются конкретные страны,

резиденты которых имеют право «въезда» в данную юрисдикцию. Зачастую подобные требования продиктованы тем, что корпоративное законодательство страны регистрации компании должно быть максимально приближено к законодательству государства «въезда», чтобы обеспечить дальнейшее функционирование компании. Например, законодательство Ирландии позволяет получить резидентство юридическим лицам, инкорпорированным на Британских Виргинских островах, островах Кука, Гернси, Мэн и Джерси, т. е. на территории коронных владений и заморских территориях Великобритании [6].

Процедура редомицилирования имеет свои особенности в каждом государстве, но есть общий алгоритм этого процесса.

1. Юридическое лицо, желающее сменить страну регистрации, на момент смены должно быть правоспособным (*in good standing*). По требованию государства регистрации оно должно подать финансовую отчетность за последний финансовый период, оплатить необходимые сборы и заказать выписку из торгового реестра (*certificate of good standing*), подтверждающую его правоспособность, или иной аналогичный документ.

2. Подписывается соответствующее решение директора компании, совета директоров или общего собрания акционеров, в соответствии с которым компания изъявляет желание сменить резидентство.

3. Вышеуказанное решение наряду с выпиской из торгового реестра, нотариально заверенными копиями свидетельства о регистрации и устава компании апостилируется, а при необходимости переводится на язык принимающего государства, после чего все документы подаются в регистрирующий орган государства «въезда».

4. После рассмотрения предоставленных документов регистрирующий орган выдает временное свидетельство о редомицилировании (*certificate of continuation*), подтверждающий факт смены государства резидентства юридического лица без его ликвидации и распространения действия законодательства данного государства на него.

5. Компания вычеркивается из торгового реестра страны первичной регистрации на основании смены ее резидентства.

Внедрение механизма редомицилирования не только в рамках офшорных юрисдикций, но и на территории европейских государств привело к тому, что крупные компании стали выбирать юрисдикции с более выгодными условиями налогового планирования и корпоративного законодательства, получив доступ к новым рынкам капитала и сохранив при этом деловую репутацию и договорные отношения с контрагентами.

В 2013 г. одна из крупнейших ирландских юридических компаний *Arthur Cox* исследовала причины массовой миграции крупных публичных компаний в Ирландию [9]. Помимо применения более гибкой системы общего права, обширной сети международных договоров, возможности использования принципов бухгалтерского учета США (US GAAP), отсутствие требований применения правил трансфертного ценообразования к холдинговым компаниям, одной из основных причин стал благоприятный режим налогообложения для акционеров, заключающийся в том, что держатели акций ирландских компаний не платят налог на прирост капитала и что в Ирландии, в отличие от Швейцарии, нет обязанности облагать дивиденды налогом в месте их получения.

Однако не все государства легко отпускают свои компании. Так, крупнейший мировой дистрибьютор отопительного и сантехнического оборудования компания *Wolseley*, зарегистрированная в Великобритании, изъявила желание сменить резидентство на швейцарское, но законодательство Великобритании не предусматривает этой возможности [10]. В связи с этим компанией было принято решение о регистрации в Швейцарии компании как *Wolseley New*.

Очевидно, в нынешней ситуации маловероятно, что российский законодатель согласится на право смены резидентства компаний, ибо высок риск того, что крупный бизнес перемещается в более дружелюбные юрисдикции. Однако данный пример является доказательством того, что отсутствие необходимого механизма в законодательстве не является существенным препятствием для изменения локации бизнеса.

В Европейском союзе существует защита права компаний на миграцию. Так, в 2012 г. Судом ЕС было рассмотрено дело итальянской компании *Vale Costruzioni S.r.l.* [9]. Суть спора заключалась в том, что итальянской компании было отказано в получении венгерского резидентства, так как законодательством предусмотрена возможность смены резидентства без ликвидации юридического лица только для компаний, изначально зарегистрированных в Венгрии. Юридические лица, зарегистрированные в других государствах, перейти под юрисдикцию Венгрии по процедуре смены резидентства не могут. Суд постановил, что такой национальный порядок нарушает принципы свободы размещения юридических лиц и недискриминации [6].

Следовательно, при смене налогового резидентства иностранной организацией ее корпоративный статус не меняется, личным законом юридического лица остается иностранный закон. Имплементирование порядка редоминирования в механизм налогового контроля в Российской Федерации позволил бы адаптировать налоговое и корпоративное право к иностранным юридическим лицам, ставшим налоговыми резидентами России.

Вывод

Несмотря на то что в большинстве стран мира вне зависимости от используемого критерия при определении налогового резидентства учитывают место фактического принятия решений в отношении деятельности компании, в России подход к установлению места управления иностранной организацией носит главным образом формальный характер. Это обусловлено использованием корпоративных критериев, что создает больше возможностей для манипулирования данным критерием. Законом № 376-ФЗ остается неучтенным тот факт, что во многих случаях действительное управление осуществляется именно акционерами или бенефициарами путем передачи соответствующих указаний исполнительному органу иностранного юридического лица и/или руководящим должностным лицам. Более того, следует отметить, что периодически деятельность исполнительного органа носит номинальный характер. Поэтому вывод иностранного юридического лица из-под российской налоговой юрисдикции в связи с местом нахождения исполнительного органа и должностных лиц представляется малооправданным. Также необходимо подчеркнуть, что, несмотря на постоянное совершенствование нормативно-правовой

базы, остаются неясности, связанные, в основном с оценочностью ряда понятий, а также пробелы, ликвидация которых остается за налоговыми органами, что создает риски возникновения споров по их применению.

Список источников / References

1. Еременок В.В. Налоговое резидентство юридических лиц: каким ему быть в России? *Право и управление. XXI век*, 2013. № 4, сс. 123–128 [Eremenok V.V. Nalogovoe rezidentstvo yuridicheskikh lits: kakim emu byit v Rossii? [The tax residency of legal entities: what will it be in Russia?] *Pravo i upravlenie. XXI Century = Law and Management*, 2013, no. 4, pp. 123–128.]
2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2013 год и на плановый период 2014 и 2015 годов [Osnovnyie napravleniya nalogovoy politiki Rossiyskoy Federatsii na 2013 god i na planovyy period 2014 i 2015 godov [Main directions of tax policy of the Russian Federation for 2013 and the planning period of 2014 and 2015]. Available at: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_129118.
3. Брук Б.Я. Налоговое резидентство иностранных организаций в России: критический анализ новелл российского законодательства. *Закон № 376-ФЗ*, 2015, № 2 [Bruk B.Ya. Nalogovoe rezidentstvo inostrannykh organizatsiy v Rossii: kriticheskiy analiz novell rossiyskogo zakonodatelstva [The tax residency of foreign organizations in Russia: a critical analysis of the Russian legislation]. *Law № 376-FZ*, 2015, no. 2]. Available at: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=CJ;n=87506>.
4. Щекин Д.М., Барсукова В.В. Редомицилирование компании как возможный механизм деофшоризации. *Закон № 376-ФЗ*, 2015, № 2. [Schekin D.M., Barsukova V.V. Redomitsilirovanie kompanii kak vozmozhnyiy mehanizm deofshorizatsii [Redomitsilirovanie company as a possible mechanism deofshorizatsii]. *Law № 376-FZ*, 2015, № 2]. Available at: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/10445>.
5. *The Companies Law of Cyprus Republic*. Available at: [http://www.olc.gov.cy/olc/olc.nsf/all/E1EAE38A6DB4505C2257A70002A0BB9/\\$file/The%20Companies%20Law,%20Cap%20113.pdf?openement](http://www.olc.gov.cy/olc/olc.nsf/all/E1EAE38A6DB4505C2257A70002A0BB9/$file/The%20Companies%20Law,%20Cap%20113.pdf?openement).
6. *The Companies (Miscellaneous Provisions) Act 2009*. Available at: <http://www.irishstatutebook.ie/eli/2009/act/45/enacted/en/html>.
7. Ranalow S. *US Issuers Redomiciling from Switzerland to Ireland Following the Minder Initiative*. Available at: <http://arthurcox.com/wp-content/uploads/2014/03/Arthur-Cox-US-Issuers-Redomiciling-from-Swiss-Oct-13.pdf>.
8. Shaheen S. Wolseley under Fire for Swiss Tax Redomiciliation. *International Tax Review*, 2010. Available at: <http://internationaltaxreview.com/-Article/2706928/-Wolseley-under-fire-for-Swiss-tax-re-domiciliation.html>.
9. *Case C-378/10 - VALE Építési Kft. Judgment of CJEU as of 12 July 2012*. Available at: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=9ea-7d0f-130de2b13b6ec54df4c78be35a42aa479e0d2.e34KaxiLc3eQc40LaxqMbN4ObhmQe0?text=&docid=124998&pageIndex=0&doclang=en&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=268983>.

Сведения об авторе / About author

Грундел Лариса Петровна, кандидат экономических наук, заместитель заведующего кафедры «Налоговое консультирование». Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации. 109456 Москва, 4-й Вешняковский проезд, 4. Тел.: 8(499) 277-39-51. *E-mail: mp_lisa@mail.ru.*

Larisa P. Grundel, Phd in Economics. Financial University under the Government of the Russian Federation, Deputy Head of Department of Tax Advisory. 44th Veshnyakovsky passage, 109456, Moscow, Russian. Tel.: 8(499)277-39-51. *E-mail: mp_lisa@mail.ru.*